

# **A Controladoria como Ferramenta de Controle Interno na Gestão Pública**

Rosimeire Ferreira Costa  
Letícia de Oliveira, Doutora

## **Resumo**

O presente trabalho tem como objetivo principal avaliar a implantação da Controladoria no Município de Dourados, se o cronograma elaborado para implantação do Sistema de Controle Interno foi seguido, bem como, identificar se as práticas exercidas pela controladoria geral do município se assemelham às funções encontradas na literatura sobre o assunto. Para atingir esses objetivos foi realizada uma pesquisa exploratória, cuja abordagem teve preponderância qualitativa, por meio de um estudo de caso. Utilizou-se um questionário, elaborado como referência a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria (ECBC), proposta por Borinelli (2006), que foi respondido pelos principais gestores do órgão em questão. No referencial teórico foram apresentados os conceitos sobre Controladoria, Administração Pública e seus gestores, ainda, um histórico sobre a área de Controladoria da cidade estudada. Os resultados mostram que a Controladoria Geral do Município de Dourados está em fase de implantação no que tange as suas funções e atividades, sendo que, o cronograma de implantação do sistema de controle interno não foi cumprido plenamente. Como ponto positivo tem-se a percepção de que as funções de controladoria dos trabalhos que estão sendo realizados foram embasadas na literatura sobre o assunto.

Palavras-chave: Controladoria Pública; Controle Interno; Gestão Pública.

## **1. Introdução**

A sociedade está cada vez mais organizada, exigindo do administrador público a busca pelo equilíbrio financeiro nas contas do governo, eficiência na gestão dos recursos e capacidade de gerenciar soluções para manter e alavancar o desenvolvimento de forma transparente. O governo deve adotar uma administração voltada para a eficiência e eficácia, assim, moderniza a máquina pública, melhorando a qualidade dos serviços prestados e, principalmente, a transparência na gestão de seus recursos. Dessa forma, é possível à sociedade saber como e onde está sendo investido o dinheiro oriundo de seus impostos.

Dentre os meios encontrados para melhor gerir o patrimônio público temos a Controladoria, que trabalha diretamente no controle interno sobre operações de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial. Sua base legal está na Constituição Federal de 1988, artigos 30, 31, 70 e 74. A literatura sobre este tema demonstra que o exercício pleno de seu papel auxilia no controle das diversas áreas do setor público, trazendo alto nível de eficácia e transparência.

Segundo os autores Oliveira, Perez Júnior e Silva, “pode-se entender controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do

sistema integrado de informações operacionais, financeiras, contábeis (...)” (2007, p. 13). Na verdade, atua como unidade técnica do controle interno e participa efetivamente na elaboração dos relatórios exigidos pelas seguintes legislações: Lei nº 4320/64 (Lei do orçamento) e Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Diante do exposto, o presente trabalho tem como ponto central avaliar a implementação e cronograma de implantação da Controladoria no Município de Dourados/MS, criada pelo Decreto nº 3.499 de 06/05/2005. Para tanto, utilizou-se a metodologia estudo de caso, com abordagem qualitativa, baseada em pesquisa de campo e aplicação de um questionário, elaborado com base na Estrutura Conceitual Básica da Controladoria (Borinelli, 2006), tendo este sido respondido pelos principais gestores do órgão em questão.

Segue uma revisão dos principais conceitos de administração pública e de Controladoria, o histórico da Controladoria geral do Município de Dourados (CGM), em seguida, os resultados e as conclusões deste estudo.

## **2. Administração pública e seus gestores**

O trabalho de campo foi realizado dentro de uma organização pública, a Prefeitura Municipal de Dourados, sendo assim, para um melhor entendimento far-se-á uma breve revisão conceitual deste segmento.

Administrar é o ato de planejar, organizar, executar e controlar os recursos para atingir objetivos organizacionais, quando esses recursos são gerados pela sociedade (tributos), tem-se a administração pública. Esta, por sua vez, tem por finalidade atender a sociedade na prestação do serviço público, como define Flores (2006):

A administração Pública diferencia-se da administração privada pela obediência compulsória aos princípios constitucionais básicos da legalidade, moralidade, impessoalidade ou finalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público.

O administrador público é o profissional responsável por zelar pelo patrimônio público, realizando todas as suas funções com o objetivo de manter o pleno funcionamento dos serviços prestados à sociedade. Sendo alguns destes, a organização das repartições, trabalho com otimização dos recursos financeiros disponíveis, cuidados com a infraestrutura pessoal e material. Desta forma, é possível obter o máximo de resultados em benefício à população.

## **3. Controladoria**

Com a expansão das organizações no início do século XX, surgiu a necessidade de se fazer um controle mais rigoroso das operações, assim, a Controladoria vem ao encontro dessa necessidade, pois tem como proposta centralizar estes controles.

Catelli (1999), assim conceitua:

A controladoria não pode ser vista como um método, voltado como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação

Mosimann e Fisch (1999) complementam:

A controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das Ciências Administração, Economia, Psicologia, Estatística, e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia

Enquanto que, para Figueiredo e Caggiano, “o órgão administrativo controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial” (1997, p. 27). Analisando as bibliografias sobre o assunto, Borinelli (2006) constata que não há um consenso entre os autores sobre os aspectos conceituais da controladoria, segundo o mesmo, sua teoria ainda não está consolidada, mas em fase de desenvolvimento.

Contudo, para fins de análise neste trabalho, considerando a literatura existente, a controladoria pode ser entendida sobre dois aspectos: como área de conhecimento (aspectos conceituais) e como órgão administrativo. Borinelli acrescenta ainda outra definição, relacionada aos aspectos procedimentais, que seria a transição da teoria para a prática. Ele sistematizou os conhecimentos de controladoria e os denominou “Estrutura Conceitual Básica de Controladoria”, conforme ilustram os quadros 1 e 2.

| DIMENSÃO                 | ASPECTOS-CHAVE                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                |                                              |
|--------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| DEFINIÇÃO                | Controladoria é um conjunto de conhecimentos que constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira, e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional. |                                                                                                                                |                                              |
| Objetos de estudo        | 1                                                                                                                                                                                                                   | As organizações                                                                                                                |                                              |
|                          | 2                                                                                                                                                                                                                   | O processo (e o modelo) de gestão como um todo, incluindo as gestões operacional, econômica, financeira e patrimonial.         |                                              |
|                          | 3                                                                                                                                                                                                                   | As necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação.                                       |                                              |
|                          | 4                                                                                                                                                                                                                   | O processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo os modelos de mensuração e de identificação e acumulação. |                                              |
| Enquadramento científico | Ciências factuais Sociais                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                |                                              |
| Ciências Afins           | Contabilidade                                                                                                                                                                                                       | Direito                                                                                                                        | Psicologia                                   |
|                          | Administração                                                                                                                                                                                                       | Estatística                                                                                                                    | Sociologia                                   |
|                          | Economia                                                                                                                                                                                                            | Matemática                                                                                                                     | Outras                                       |
| Subdivisões              | 1                                                                                                                                                                                                                   | Quanto a natureza da organização em que se aplica:                                                                             | Controladoria Pública                        |
|                          |                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                | Controladoria Empresarial                    |
|                          |                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                | Controladoria em entidades do terceiro setor |
|                          | 2                                                                                                                                                                                                                   | Quanto a área de eficácia dentro da organização em que se aplica:                                                              | Controladoria Corporativa                    |
| Controladoria de Unidade |                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                |                                              |

Quadro 1-Controladoria enquanto área de conhecimento.

Fonte: Borinelli (2006, p. 224).

No quadro 1 percebe-se que a controladoria abrange todas as áreas da organização e se aplica semelhantemente nos setores público e privado.

| DIMENSÃO                   | ASPECTOS-CHAVE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                          |                |                                    |
|----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|------------------------------------|
| DEFINIÇÃO                  | Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandada (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão-planejamento, execução e controle - buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como(ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para as suas tomadas de decisões. |                                                                                                                                                          |                |                                    |
| Missão                     | Zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração. Dosa esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                          |                |                                    |
| Finalidades e/ou objetivos | 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases.                                                                                                   |                |                                    |
|                            | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Garantir informações adequadas ao processo decisório.                                                                                                    |                |                                    |
|                            | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores.                                                                                                |                |                                    |
|                            | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área.                                                                             |                |                                    |
|                            | 5                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Administrar as sinergias existentes entre as áreas.                                                                                                      |                |                                    |
|                            | 6                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Zelar pelo bom desempenho da organização.                                                                                                                |                |                                    |
|                            | 7                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Viabilizar a gestão econômica.                                                                                                                           |                |                                    |
|                            | 8                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Criar condições para se exercer o controle.                                                                                                              |                |                                    |
|                            | 9                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos.                                                                                        |                |                                    |
|                            | 10                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Desenvolver relações com os <i>stakeholders</i> que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização. |                |                                    |
| Posição Hierárquica        | SUBORDINAÇÃO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                          | AUTORIDADE     |                                    |
|                            | Presidência                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                          | Órgão de linha |                                    |
| Organização Interna        | 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Contabilidade Geral e Financeira                                                                                                                         | 6              | Contabilidade fiscal ou tributária |
|                            | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Contabilidade Societária                                                                                                                                 | 7              | Seguros e controle Patrimonial     |
|                            | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Contabilidade Gerencial                                                                                                                                  | 8              | Controles Internos                 |
|                            | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Planejamento, Orçamento e Controle                                                                                                                       | 9              | Riscos                             |
|                            | 5                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Contabilidade de Custos                                                                                                                                  | 10             | Sistemas de Informações            |

Quadro 2 - Controladoria como órgão administrativo.

Fonte: Borinelli (2006, p. 226).

A administração pública tem que ser eficiente e transparente ao gerir o ente público, a controladoria é o órgão administrativo que traz as informações necessárias para que o gestor possa avaliar corretamente os resultados. Mossimann e Fisch definem:

O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas (1999, p. 88).

Borinelli (2006) organizou as atividades dentro de suas respectivas funções, conforme expõe o quadro 3.

| FUNÇÃO                         | ATIVIDADES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| CONTÁBIL                       | Compreende as atividades relativas ao desenvolvimento da Contabilidade Societária (ou Financeira), dentre elas: gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis (processamento contábil), elaborar as demonstrações contábeis, atender aos agentes de mercado ( <i>stakeholders</i> ) em suas demandas informacionais, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| GERENCIAL ESTRATÉGICA          | Compreende as atividades relativas a prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo, para que os gestores possam estar devidamente subsidiados em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas. Além disso, está no escopo dessa função a atividade de coordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais. Incluem-se, igualmente, as seguintes atividades: coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões; criar condições para realização do controle, através do acompanhamento dos planos e das decisões tomadas; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores; auxiliar na definição e gestão de preços de transferência gerenciais; realizar estudos sobre análise de viabilidade econômica de projetos de investimento; realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica; desenvolver condições para a realização da gestão econômica e proceder a avaliação econômica. |
| CUSTOS                         | Compreende as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| TRIBUTÁRIA                     | Compreende as atividades relativas à Contabilidade Tributária (ou Fiscal), ou seja, atender as obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o Planejamento Tributário da organização.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| PROTEÇÃO E CONTROLE DOS ATIVOS | Compreende as atividades referentes a prover a proteção dos ativos, por exemplo, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| CONTROLE INTERNO               | Compreende as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| CONTROLE DE RISCOS             | Compreende as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| GESTÃO DA INFORMAÇÃO           | Compreende as atividades relativas a conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

Quadro3 – Funções da Controladoria no ambiente organizacional.

Fonte: Borinelli (2006, p.135-138).

Apesar dos conceitos de controladoria serem recentes, encontram-se cada vez mais consolidados, seja na administração pública ou na privada. Suas funções abrangem todas as áreas da organização e novamente afirma-se como suporte ao administrador para gerir os recursos de forma mais eficiente e com transparência

#### 4. Histórico da Controladoria Geral do Município/CGM na cidade de Dourados MS.

Conforme Diário Oficial de Dourados, Ano VII nº 1.582 de 11 de julho de 2005:

A Controladoria Geral do Município foi criada pelo Decreto nº 3499, de 06 de maio de 2005, considerando a necessidade de implantar a estrutura organizacional e operacional do órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal, com vistas a adequar sua missão institucional às finalidades dispostas na Lei orgânica Municipal e nos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal. Fica instituída na estrutura organizacional da Secretaria Municipal de Governo e

vinculada à Secretaria de Coordenação e Controle Institucional, a Controladoria Interna do Município, como Comissão Especial e Órgão Técnico do Sistema de Controle Interno. Tem por finalidade avaliar a ação governamental e a gestão dos administradores públicos quanto à observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência na realização da receita, aplicação dos recursos públicos e o uso do patrimônio público, fiscalizando a execução orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e da gestão operacional dos órgãos da administração direta e das entidades da administração indireta.

A controladoria tem como foco a melhoria dos serviços prestados à população, com elevação do nível de eficiência, contemplando a racionalidade do gasto público, o combate ao desperdício e a capacidade de cumprir sua missão, que é atender os interesses da sociedade. Quando foi criada em Dourados, elaborou-se um cronograma de implantação do Sistema de controle Interno na Prefeitura, com três etapas que serviriam como base para a realização dos trabalhos, conforme quadro abaixo.

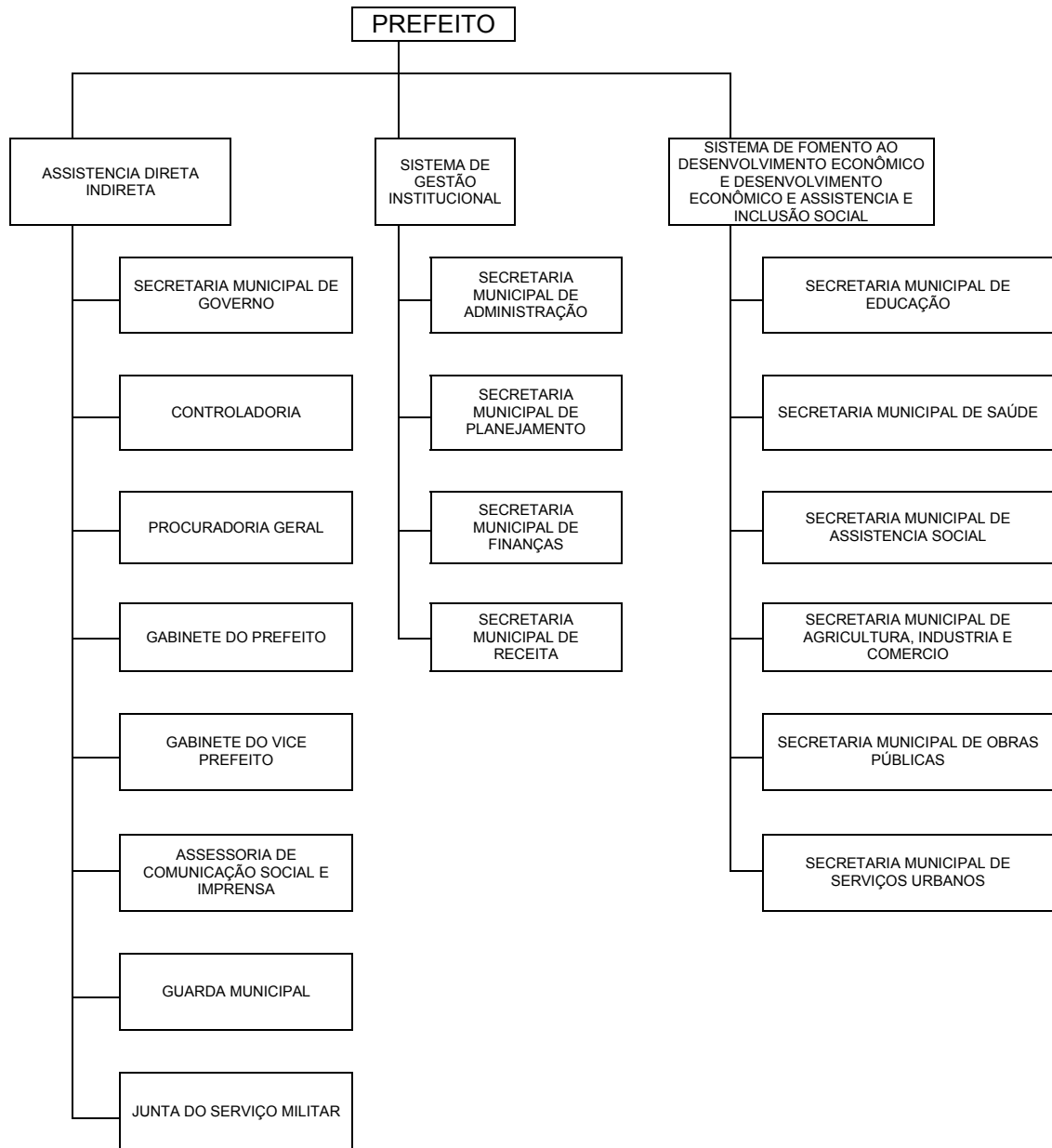
|                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|--------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Primeira Etapa<br>maio a dezembro de 2005  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Mapeamento e análise de processos;</li> <li>- Administração de pessoal;</li> <li>- compras;</li> <li>- convênios e contratos;</li> <li>- sistema financeiro e orçamentário.</li> <li>- Normas e procedimentos:</li> <li>- promover a padronização de procedimentos e atualização da legislação pertinente à área de controle interno;</li> <li>- propor a instituição e o aprimoramento do sistema de informações gerenciais para a integração das atividades de controle interno-incentivo ao treinamento e a capacitação contábil e de controle interno;</li> <li>- Implantação gradual das Unidades de controle Interno;</li> <li>- Avaliação do desempenho do sistema;</li> <li>- Acompanhamento e controle das demandas de Controle Externo.</li> </ul> |
| Segunda Etapa<br>janeiro a junho de 2006   | <ul style="list-style-type: none"> <li>-Avaliação da gestão pública quanto à administração orçamentária, financeira e patrimonial;</li> <li>-Avaliação da aplicação de recursos públicos por entidades que recebem subvenções ou outras transferências a conta do orçamento do município;</li> <li>-Verificação da tomada de contas dos ordenadores de despesas, de demais responsáveis por bens e valores públicos.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Terceira Etapa<br>julho a dezembro de 2006 | <ul style="list-style-type: none"> <li>-Verificação da execução das atividades de contabilidade geral</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

Quadro 4 – Cronograma de implantação do sistema de controle interno.

Fonte: Diário Oficial de Dourados (ano VII, nº 1.582).

Em 02 de janeiro de 2009, através da Lei Complementar nº 138, a Controladoria passou a ser vinculada diretamente ao Prefeito Municipal, passando a ter uma independência funcional maior, como pode ser verificado no organograma da Prefeitura Municipal de Dourados, do ano de 2009.

## ORGANOGRAMA GERAL DA PREFEITURA MUNICIPAL DE DOURADOS



Título: Organograma da prefeitura Municipal de Dourados

Fonte: Prefeitura Municipal de Dourados

### 5. Procedimentos metodológicos

O estudo de caso, que é um tipo de pesquisa caracterizada pelo estudo de uma entidade bem definida, neste artigo, a Prefeitura Municipal de Dourados, sobre uma situação específica, que é a atuação da Controladoria Geral do Município de Dourados, foi realizado por meio de uma pesquisa de campo em setembro de 2009, com a utilização de um questionário que abordou as diversas atividades de um órgão de controladoria, fundamentado na tese de Doutorado de Borinelli (2006), agrupadas em sete funções: Contábil, Finanças, Gerencial-Estratégica, Controle Interno, Proteção e Controle dos Ativos, Custos e Gestão da Informação.

A escolha do objeto de estudo se deu com o objetivo de constatar se a controladoria está exercendo o seu papel e atingindo os objetivos para os quais foi criada. Os respondentes da pesquisa foram os quatro gestores do órgão em questão, cujos cargos são um (1) administrador, um (1) técnico de controle e dois (2) assessores de planejamento. Consideraram-se as funções dos respondentes para avaliar se os mesmos estavam aptos para avaliar a situação atual e projetar o futuro.

Para cada atividade descrita, solicitou-se aos respondentes que indicassem o estágio atual de implantação, existindo as seguintes opções:

- a) 0 - Sem planos de implantação: quando não existem diretrizes, normas ou mesmo interesse para se exercer a atividade;
- b) 1 - Existem planos de implantação para médio ou longo prazo: quando existem diretrizes, normas ou interesse para se exercer a atividade, porém o processo de implantação pode demorar de dois a cinco anos para ser concluído;
- c) 2 - Em processo de implantação: quando já existe um plano de ação criado para implantar o exercício da atividade, e/ou se esse plano de ação ainda está com menos de 50% de seu cronograma, e/ou se essa atividade será implantada em prazo superior a doze meses;
- d) 3 - Em fase final de implantação: quando o plano de ação para o processo de implantação da atividade já ultrapassou 50% do seu cronograma, e/ou se ela será implantada nos próximos doze meses;
- e) 4 - Plenamente implantado: quando a atividade já está sendo exercida.

Para análise dos dados, utilizou-se a abordagem qualitativa descritiva, que utiliza o método indutivo sem nenhum instrumento estatístico para a análise. Foi feita a correlação das respostas dos entrevistados com a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria, proposta por Borinelli (2006).

## 6. Análise dos dados

A análise dos resultados da pesquisa na Controladoria Geral do Município (CGM) foi realizada levando em consideração sete tipos de função da controladoria: Contábil, Finanças, Gerencial-estratégico, Controle Interno, Proteção e Controle dos Ativos, Custos e gestão da Informação. Em algumas atividades houve divergência nas respostas dos gestores, por isso, para ter uma visão real do estágio de implantação da atividade levou-se em consideração todas as respostas.

O quadro 5 demonstra os estágios de implantação que deveriam ser indicados para cada atividade. A definição da quantidade de cinco estágios para serem indicados pelos respondentes baseou-se na escala de Likert, conforme apresentada na obra “Metodologia de Investigação em Educação” (2004/ 2005).

| ESTÁGIO | DESCRIÇÃO                                               |
|---------|---------------------------------------------------------|
| 0       | Sem planos de implantação                               |
| 1       | Existem planos de implantação para médio ou longo prazo |
| 2       | Em processo de implantação                              |
| 3       | Em fase final de implantação                            |
| 4       | Totalmente implantado                                   |

Quadro 5 - Estágios de implantação.

Fonte: Elaborado pela autora.

### 6.1 Função contábil

No quadro abaixo de número 6, estão as atividades relacionadas à função contábil. A partir da análise das respostas constatou-se que o gerenciamento das atividades de contabilidade e desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle está em fase final de implantação. Em relação à análise dos demonstrativos contábeis, há divergência entre os gestores, pois os dois assessores de planejamento e o técnico de controle acham que está em processo de implantação e o administrador diz já estar na fase final. Sem planos para implantação da atividade de implementação e manutenção de todos os registros contábeis e na elaboração dos balanços e outras peças contábeis. Percebe-se que não está nos planos do órgão de Controladoria exercer controle sobre a função contábil, mas sim, ser um usuário da contabilidade e agir como órgão que define as suas diretrizes.

| ATIVIDADES                                                              | 0- Sem planos de implantação | 1- Há planos de implantação para médio ou longo prazo | 2- Em processo de implantação | 3- Em fase final de implantação | 4- Totalmente implantado |
|-------------------------------------------------------------------------|------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|--------------------------|
| 1. Gerenciamento das atividades de contabilidade                        |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 2. Implementação e manutenção de todos os registros contábeis           |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 3. Elaboração dos balanços e outras peças contábeis                     |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 4. Análise dos demonstrativos contábeis                                 |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 5. Desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle |                              |                                                       |                               |                                 |                          |

Quadro 6 - Função Contábil.

Fonte: dados da pesquisa.

### 6.1 Função Gerencial-Estratégica

No quadro 7 se apresentam as atividades relacionadas à função Gerencial-estratégica. Por ser uma área muito abrangente e complexa, houve divergência nas respostas, cada gestor tem uma visão diferente da fase de implantação, mas todas as seis atividades estão em processo de implantação ou fase final de implantação ou ainda, totalmente implantada. Como exemplo, destaca-se a atividade de fornecimento de informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão. O técnico em controle e o administrador acreditam que esta ação está totalmente implantada, enquanto que os dois assessores de planejamento afirmaram que está em fase final de implantação. Fica evidente que todas as atividades desenvolvidas corroboram com o propósito de levantar informações para embasar as tomadas de decisões do dirigente do poder municipal, também, favorecer a transparência da administração municipal na responsabilidade dos gastos públicos e na eficiência dos ocupantes dos cargos estratégicos.

| ATIVIDADES                                                                                                                                                                   | 0- Sem planos de implantação | 1- Há planos de implantação para médio ou longo prazo | 2- Em processo de implantação | 3- Em fase final de implantação | 4- Totalmente implantado |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|--------------------------|
| 6. Fornecimento de informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão.                                              |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 7. Coordenação de esforços no sentido de que os gestores e demais unidades administrativas trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade. |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 8. Coordenação, assessoramento e consolidação do planejamento e orçamento governamental.                                                                                     |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 9. Coordenação de ações visando a otimização e maximização da receita pública                                                                                                |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 10. Verificação do grau de aderência entre o planejado e o realizado, colaborando na adoção de medidas corretivas.                                                           |                              |                                                       |                               |                                 |                          |

|                                                                                                                                   |  |  |  |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
| 11. Auxílio na definição de métodos e processos para medição do desempenho das unidades administrativas, assim como dos gestores. |  |  |  |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|

Quadro 7 - Função Gerencial-Estratégica.

Fonte: dados da pesquisa.

## 6.2 Função de Controle Interno

O quadro 8 exibe os resultados elencados à função de controle interno. Apesar de todas as atividades estarem sendo executadas, novamente não há consentimento entre os respondentes, visto que, todos avaliam as sete atividades em fases diferentes de implantação. Na realização da auditoria operacional, o técnico em controle respondeu que está totalmente implantada, por outro lado, os dois assessores de planejamento e o administrador afirmaram que já está em fase final de implantação.

Desta maneira, constata-se que o controle interno está sendo desempenhado nas suas diversas atividades para assegurar o cumprimento dos princípios fundamentais da administração pública na execução de cada ato administrativo.

| ATIVIDADES                                                                                                   | 0- Sem planos de implantação | 1- Há planos de implantação para médio ou longo prazo | 2- Em processo de implantação | 3- Em fase final de implantação | 4- Totalmente implantado |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|--------------------------|
| 12. Análise, parecer ou recomendação quanto ao aspecto da legalidade da execução da despesa orçamentária.    |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 13. Realização de auditoria contábil                                                                         |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 14. Análise, parecer ou recomendação quanto ao aspecto da economicidade da execução da despesa orçamentária. |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 15. Estabelecimento e monitoramento do sistema de controle interno                                           |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 16. Adoção de                                                                                                |                              |                                                       |                               |                                 |                          |

|                                                                                                           |  |  |  |  |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| medidas preventivas de modo a evitar a renúncia de receitas.                                              |  |  |  |  |  |
| 17. Análise, parecer ou recomendação quanto ao aspecto da eficiência na execução da despesa orçamentária. |  |  |  |  |  |
| 18. Realização de auditoria operacional                                                                   |  |  |  |  |  |

Quadro 8 - Função Controle Interno.  
Fonte: dados da pesquisa.

### 6.3 Função Proteção e Controle de Ativos

Ao se analisar os resultados relacionados à função Proteção e Controle dos Ativos, no quadro 9, verifica-se que na atividade de seleção, análise, contratação e controle de seguros, o administrador diz que existem planos de implantação para médio e longo prazo, diferente dos dois (2) assessores e do técnico em controle, que afirmaram não haver planos de implantação. No que se refere ao registro e controle dos bens patrimoniais, o administrador considera o processo em implantação e os assessores e o técnico em controle que existem planos para médio ou longo prazo. Sobre a auditoria das licitações todos responderam que está em fase final de implantação, demonstrando uma preocupação em dar legalidade e transparência às mesmas.

| ATIVIDADES                                                      | 0- Sem planos de implantação | 1- Há planos de implantação para médio ou longo prazo | 2- Em processo de implantação | 3 - Em fase final de implantação | 4- Totalmente implantado |
|-----------------------------------------------------------------|------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------|----------------------------------|--------------------------|
| 19. Seleção, análise, contratação e controle de seguros.        |                              |                                                       |                               |                                  |                          |
| 20. Auditoria das licitações, da origem ao término do processo. |                              |                                                       |                               |                                  |                          |
| 21. Registro e controle dos bens patrimoniais                   |                              |                                                       |                               |                                  |                          |

Quadro 9 - Função Proteção e Controle dos Ativos.  
Fonte: dados da pesquisa.

### 6.4 Função de Finanças

No quadro 10 foram especificadas as atividades de finanças. O administrador estima que a elaboração de controles financeiros está em processo de implantação, já os dois assessores de planejamento e o técnico em controle estimam que está em fase final de implantação. Quanto ao controle de fluxo de caixa, a visão dos respondentes é que existem planos de implantação para médio ou longo prazo e no que se refere ao controle de pagamento a efetuar, o administrador informou estar em fase processo de implantação, diferente dos outros gestores, que não demonstram intenções de implantação.

| ATIVIDADES                                                       | 0- Sem planos de implantação | 1- Há planos de implantação para médio ou longo prazo | 2- Em processo de implantação | 3- Em fase final de implantação | 4- Totalmente implantado |
|------------------------------------------------------------------|------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|--------------------------|
| 22. Elaboração de controles financeiros                          |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 23. Controle de fluxo de caixa                                   |                              |                                                       |                               |                                 |                          |
| 24. Controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização) |                              |                                                       |                               |                                 |                          |

Quadro 10 - Função Finanças.

Fonte: dados da pesquisa.

## 6.5 Função Custos

O quadro 11 relaciona as ações da função de custos. Nesta, o administrador considera em andamento o processo de implantação, ao contrário dos outros gestores, afirmam que existem planos de implantação para médio ou longo prazo. Essa atividade tem como finalidade gerar à administração pública uma ferramenta de medição, controle e avaliação dos gastos/custos, disponibilizando informações para a escolha das melhores decisões.

| ATIVIDADES                                                                                                                                                                                 | 0- Sem planos de implantação | 1- Há planos de implantação para médio ou longo prazo | 2- Em processo de implantação | 3- Em fase final de implantação | 4- Totalmente implantado |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|--------------------------|
| 25. Registro, mensuração, controle, análise e avaliação dos custos da organização pública, incluindo análises gerenciais e estratégicas, referentes à viabilidade de ações governamentais. |                              |                                                       |                               |                                 |                          |

Quadro 11 - Função Custos.

Fonte: dados da pesquisa.

## 6.6 Função de Gestão da Informação

Neste quesito, conforme evidencia o quadro 12, existem planos de implantação para médio ou longo prazo quando se leva em consideração a resposta da maioria, já que o administrador considera que ela está em processo de implantação, e os dois assessores e o técnico em controle, consideram existir planos de implantação para médio e longo prazo. Essa atividade quando for implantada proporcionará maior flexibilidade na gestão e possibilitará melhores resultados.

| ATIVIDADES                                                                                                                                                                    | 0- Sem planos de implantação | 1- Há planos de implantação para médio ou longo prazo | 2- Em processo de implantação | 3- Em fase final de implantação | 4- Totalmente implantado |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|--------------------------|
| 26. Desenvolvimento, implementação e gestão dos sistemas de informação, no que tange as informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais. (aspectos conceituais) |                              |                                                       |                               |                                 |                          |

Quadro 12 - Função Gestão de Informação.

Fonte: dados da pesquisa.

## 7. Considerações finais

O artigo teve como meta principal identificar se as atividades desenvolvidas pela Controladoria Geral do Município de Dourados se assemelham às funções encontradas na literatura, avaliando seu grau de implantação.

Verificou-se que a gestão pública tem processos complexos, sendo assim, para que o gestor tome a melhor decisão é preciso que esteja embasado em informações sólidas e controles eficazes, somente assim, é possível atingir sempre o melhor resultado de forma evidente e segura. Quando o setor de Controladoria conta com estrutura adequada e desempenho pleno de suas atividades, consegue fornecer as ferramentas necessárias com pareceres precisos e fidedignos, em contrapartida, o administrador público estará amparado para zelar pelo bem público, assegurando otimização dos resultados.

Por meio da análise dos dados, notou-se que a Controladoria criada em maio de 2005, no município de Dourados, não estava atuando em todas as suas funções, mas sim, centrando forças, principalmente, nas licitações e verificação das despesas orçamentárias. O organograma de implantação do sistema de controle não foi executado seguindo as fases pré-definidas para a realização dos trabalhos, o que dificulta o alcance das metas propostas.

É importante considerar também a constatação de que a atuação da Controladoria de Dourados era bastante restrita, no entanto, a partir de 2009, com a troca da gestão, esta começou a trabalhar de forma mais ampla, desenvolvendo praticamente todas as atividades relativas à sua função. Tal fato foi viabilizado pela formação de um plano de modernização do órgão, inclusive com o aumento de funcionários no setor, a fim de agilizar as ações.

Ao analisar os questionários e verificar que havia divergências nas alternativas escolhidas pelos gestores, verificou-se que as respostas dos funcionários antigos do setor eram geralmente iguais, divergindo do funcionário que foi remanejado para o setor em 2009. Isto demonstra o quanto lançar novos olhares e ações em uma administração pode fazer a diferença para o melhor. Finalizando, observa-se que as funções que já estão implantadas são as que estavam sendo executadas anteriormente, sendo que, as funções restantes estão, em sua maioria, em processo de implantação ou em fase final de implantação.

Sugiro que esta pesquisa seja reaplicada num próximo período para a verificação do término da implantação do Sistema de Controle Interno no Município de Dourados.

## 8. Referências Bibliográficas

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. São Paulo: USP, 2006. 341 f.

CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma Abordagem da Gestão Econômica-GECON. São Paulo: Atlas S.A., 1999.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas S.A., 1997.

FLORES, Paulo César. **Controladoria na Gestão Governamental**. Trabalho de Conclusão de Curso (especialização). São Leopoldo: Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2006.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresa. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DOURADOS. Prefeitura Municipal, 2009. Disponível em <http://www.dourados.ms.gov.br/Servi%C3%A7os/Di%AlrioOficial/tabid/93/language/PT-BR/Default.aspx>.

Metodologia de Investigação de Educação. Disponível em <http://www.jcpaiva.net/getfile>. Acesso em 4 de novembro de 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

DOURADOS (Estado). Decreto n. 3499, de 06 de maio de 2005. Dispõe sobre Regulamenta o Sistema de Controle Interno do poder Executivo Municipal, determinado pelos artigos 52 e 55 da lei Orgânica do Município, instituído pela Lei nº 2726, de 28 de dezembro de 2004, cria a Controladoria Interna do Município e dá outras providências. Lex-Coletânea de Legislação e Jurisprudência, Dourados, ano VII, n. 1.582, 2005.